

Audience publique du 17 décembre 2007
=====

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 22763 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 5 avril 2007 par Monsieur ..., ingénieur technicien, demeurant à L-..., tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004, émis le 27 septembre 2006 par le bureau d'imposition Luxembourg 6 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 juillet 2007 ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 13 septembre 2007 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

Suite au dépôt par Monsieur ... de sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004 en date du 6 décembre 2005, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », informa l'intéressé, par lettre recommandée du 16 février 2006, de son intention de déroger par rapport à certains points de cette déclaration.

Le projet d'imposition annexé à ladite lettre renseigna un revenu imposable ajusté de 25.407,36 €, englobant notamment un revenu net de la location de biens à hauteur de - 5.934,42 € et tenant compte d'un abattement pour charges extraordinaires de 4.781,58 €. Ce projet comportait en outre les informations complémentaires suivantes :

« sub rev. de location : taxation des recettes v. années antérieures »

*sub rev. nets divers : abattement plus-value : 33.888,97 euros
sub charges extraordinaires : affaire Sodexho v. bulletin 2003,
affaire Syndicat des copropriétaires : 2.509,82 et 1.398,58 euros sont déduits
sub frais d'obtention du revenu de location ».*

Monsieur ... répondit, par lettre du 17 février 2006, par laquelle il sollicita de la part du bureau d'imposition « *en conformité aux dispositions du § 205 (3) A.O. tel qu'il résulte du § 204 (1) A.O., à la fois d'être avisé sur les points précis* » auxquels le bureau d'imposition envisageait de déroger à sa déclaration et sur les « *faits circonstanciés qui sont à l'origine quant aux points prévus en conformité aux dispositions de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives* ».

Le 27 septembre 2006, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004 retenant exactement les bases d'imposition et côte d'impôt due, telles que renseignées dans le prédit projet d'imposition du 16 février 2006.

Par lettre du 2 octobre 2006, Monsieur ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « directeur », une réclamation à l'encontre du prédit bulletin d'impôt du 27 septembre 2006.

Cette réclamation étant restée sans réponse de la part du directeur, Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée le 5 avril 2007 au greffe du tribunal administratif, un recours en annulation, sinon en réformation à l'encontre du prédit bulletin d'impôt du 27 septembre 2006.

Encore que le demandeur entende exercer principalement un recours en annulation et subsidiairement un recours en réformation, le tribunal a l'obligation d'examiner en premier lieu la possibilité d'exercer un recours en réformation contre le bulletin d'impôt litigieux. En effet, comme l'article 2 (1) de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif dispose qu'un recours en annulation n'est recevable qu'à l'égard des décisions non susceptibles d'un autre recours d'après les lois et règlements, l'existence d'une telle possibilité d'un recours en réformation rend irrecevable l'exercice d'un recours en annulation contre la même décision.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé contre un bulletin d'impôt sur le revenu en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit contre ledit bulletin d'impôt sur le revenu du 27 septembre 2006, lequel recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il s'ensuit que le recours en annulation est à déclarer irrecevable.

A l'appui de son recours, le demandeur conclut en premier lieu à l'annulation du bulletin d'impôt déferé au motif que celui-ci ne serait pas suffisamment précis et transparent. Il fait valoir dans ce contexte que sa lettre du 17 février 2006 à l'adresse du bureau d'imposition, par laquelle il sollicitait plus de précisions sur les points de sa déclaration auxquels le bureau d'imposition envisageait de déroger, serait restée sans réponse et que le bulletin d'impôt ne contiendrait pas plus de précisions. Il invoque l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives pour soutenir que cette façon de procéder du bureau d'imposition ne lui aurait pas permis de préparer utilement la défense de ses intérêts.

Ledit moyen d'annulation est cependant à rejeter, étant donné que, même en admettant que le reproche soit justifié, le défaut d'indiquer les points de la déclaration fiscale desquels l'administration entend s'écarter, et *a fortiori* le défaut d'indiquer ces points avec suffisamment de précision, ne constitue pas une cause d'annulation du bulletin d'impôt entrepris.

En effet, aux termes du § 211 AO :

„(1) Steuerbescheide, die nach den Steuergesetzen schriftlich zu erteilen sind, müssen die Höhe der Steuer enthalten.

(2) Sie müssen ferner enthalten4. die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist“.

Le § 246 (3) AO dispose encore que :

„Fehlt in einem Bescheid eine Rechtsmittelbelehrung oder ist sie unrichtig erteilt, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt. Dasselbe gilt für die in Absatz 2 § 211 vorgesehenen Punkte“.

Il résulte des deux dispositions précitées que s'il est vrai que le bulletin d'impôt doit certes indiquer tous les points sur lesquels l'imposition diffère de la déclaration fiscale du contribuable, le non-respect de cette formalité obligatoire n'a d'incidence que par rapport aux délais pour agir en justice, sans cependant être de nature à affecter la légalité proprement dite de la décision litigieuse.

Quant à l'argumentation basée sur l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999, il échet de relever que c'est à bon droit que le délégué du gouvernement soutient que cette disposition n'est pas applicable au bureau d'imposition. En effet, cette disposition qui a trait à la charge de la preuve en matière fiscale dans le cadre d'une procédure judiciaire devant les juridictions administratives n'est pas applicable à la phase pré-contentieuse.

En outre, force est de retenir que le demandeur a pu utilement prendre position dans le cadre de ses mémoires écrits respectifs, de sorte qu'aucune violation des droits de la défense du demandeur ne saurait être retenue en l'espèce.

Partant, le moyen d'annulation afférent du demandeur est à rejeter pour ne pas être fondé.

Le demandeur conteste ensuite l'imputation d'un revenu net de la location de biens de - 5.934,42 € au lieu du revenu négatif de - 2.348,28 € figurant dans sa déclaration d'impôt. Dans ce contexte, il soutient que le montant des loyers bruts perçus en 2004 pour les mois de janvier et février s'élèverait à la somme de 867,62 € (2 x 433,81 €) et que les frais d'obtention, charges et frais non remboursés par le locataire s'élèveraient à 3.295,22 €.

Il ressort des pièces soumises par le demandeur, ensemble avec la déclaration d'impôt déposée le 6 décembre 2005, et plus particulièrement des copies d'extraits annexées, que le locataire de l'immeuble loué à Luxembourg, 177, route d'Esch, lui a réglé du chef des mois de janvier et février 2004 à titre de loyers et charges un montant mensuel de 433,81 €. Les recettes totales des loyers et charges s'élèvent dès lors, d'après les pièces, au montant de 867,62 €. Le donneur d'ordre de ces paiements est indiqué comme, avec adresse à L-1471 Luxembourg, 177, route d'Esch.

Il ressort encore des éléments du dossier fiscal que le bureau d'imposition a taxé les recettes de loyers au montant total de 1.189,88 €, correspondant à 2 loyers mensuels de 433,81 € à charge de ... et à 2 loyers mensuels de 161,13 € à charge de X.. Le dossier fiscal contient en outre une fiche de logement pour l'année 2001 remplie et signée par le locataire du demandeur, un dénommé Philippe X., et portant indication d'un loyer mensuel de 10.500 LUF plus les avances sur frais de 4.500 LUF. Il échet encore de relever que sur la fiche de logement de l'année 2001, le locataire Philippe X. a déclaré que 50% de la surface louée était destinée à l'habitation et les autres 50% au commerce ou à une profession libérale.

Il découle des dispositions combinées des paragraphes 205 (1) et (2), 209 (1) et 217 AO que le bureau d'imposition est tenu d'examiner le contenu des déclarations déposées par le contribuable et qu'en cas de doute sur la véracité de ces dernières, il est tenu d'entreprendre des investigations. En principe, le bureau d'imposition devrait ainsi d'abord donner au contribuable l'occasion de compléter et d'explicitier ses déclarations antérieures et ne devrait recourir à des renseignements à fournir par de tierces personnes qu'au cas où les discussions avec le contribuable ne donnent pas de résultat. Une taxation des bases d'imposition n'est admissible que si même les investigations complémentaires ne permettent pas une fixation correcte des recettes ou frais en cause.

En l'espèce, au vu des éléments du dossier, le bureau d'imposition a pu à bon droit s'interroger sur le montant réel de loyers perçu par le demandeur, ce dernier déclarant un loyer mensuel de 433,81 €, documenté par des virements reçus de la part d'un donneur d'ordre identifié comme, tandis que la fiche de logement pour l'année 2001 est signée par un dénommé Philippe X. qui déclare pour l'année 2001 un loyer mensuel de 371,84 €.

S'il ressort certes des éléments du dossier que suite au dépôt de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2004, le bureau d'imposition a procédé à un certain nombre d'investigations et de vérifications, consistant en la fiche de logement remplie par M. Philippe X. dans le cadre du recensement fiscal d'octobre 2001, il n'en reste pas moins qu'une fiche de logement plus rapprochée à l'année fiscale en question ne figure pas au dossier fiscal et que les informations ainsi collectées ne

permettent pas de tirer des conclusions concordantes au sujet du montant réel des loyers perçus par le demandeur.

S'il est vrai que le demandeur a été informé, conformément au paragraphe 205 (3) AO, par courrier du 16 février 2006, quant aux redressements que le bureau d'imposition entendait opérer par rapport à ladite déclaration, et notamment en ce qui concerne le revenu de location de l'immeuble loué à Luxembourg, 177, route d'Esch, il ne ressort pourtant pas des éléments du dossier à disposition du tribunal que le bureau d'imposition aurait attiré plus particulièrement l'attention du demandeur sur ses doutes quant à la véracité du montant de loyer déclaré et documenté par les avis de crédit annexés à la déclaration fiscale et qu'il aurait invité le demandeur à fournir des précisions quant au montant de loyer perçu, avant de fixer son intention, matérialisée par le projet d'imposition du 16 février 2006, de taxer les recettes de loyers à un niveau supérieur à celui figurant dans la susdite déclaration, le bureau d'imposition se contentant d'annoncer un redressement des recettes en renvoyant à cet égard l'intéressé aux années précédentes.

S'il est encore vrai que le bureau d'imposition s'est ainsi conformé au texte du paragraphe 205 (3) AO, force est toutefois de constater que le bureau d'imposition n'a pas épuisé toutes ses possibilités d'investigation, et notamment la possibilité lui offerte par le paragraphe 175 (1) et (2) AO d'obtenir des renseignements de la part de tierces personnes et notamment du signataire de la fiche de logement, à savoir M. Philippe X., de sorte qu'il n'a pas pu procéder à une taxation de recettes sans autre mesure d'instruction documentée au dossier et sans faire valoir des indices plus concrets d'un défaut partiel de déclaration de recettes de loyers, la production de la fiche de logement d'une année antérieure à l'année fiscale en question ne permettant pas d'établir à suffisance de droit qu'un loyer plus élevé que celui déclaré par le demandeur et documenté par les copies des extraits de compte a été payé.

Partant, le bureau d'imposition n'était pas en droit de taxer les recettes de location à un montant supérieur aux recettes déclarées et documentées par le demandeur.

Il échet encore de relever que les montants versés par le locataire à son bailleur en qualité d'avances sur frais et charges ne constituent pas des recettes dans le chef du bailleur mais des postes transitoires. Cette qualification est cependant sujette à la condition de la confection d'un décompte entre le locataire et le bailleur comportant une fixation définitive des frais et, le cas échéant, un solde à rembourser au locataire ou à verser par ce dernier. A défaut d'un tel décompte, les montants versés au cours de l'année d'imposition au titre de telles avances augmentent le loyer brut.

En l'espèce, il ne ressort d'aucun élément du dossier qu'un décompte entre bailleur et locataire ait été effectué. Au contraire, il découle d'un courrier du demandeur du 30 mars 2005 qu'il a sollicité une prorogation du délai pour le dépôt de la déclaration fiscale pour l'année 2004 au motif qu'il n'avait pas reçu le décompte individuel de la part du syndic, de sorte qu'il y a lieu de considérer les montants versés par le locataire à titre de loyers et d'avances sur charges au cours de l'année 2004 dans son intégralité comme recettes de location.

Il s'ensuit que le bulletin d'impôt entrepris encourt la réformation dans la mesure où le montant total des loyers bruts pour l'année 2004 est à fixer non pas à 1.189,88 €, mais à 867,62 €.

Le demandeur critique ensuite le refus du bureau d'imposition d'admettre en déduction de son revenu imposable le montant brut déclaré de 10.652,32 € en tant que charges extraordinaires et soutient que le montant net de 4.781,58 € retenu par le bureau d'imposition à titre de charges extraordinaires ne serait pas établi.

Il ressort des éléments du dossier fiscal que le bureau d'imposition a, d'une part, requalifié les frais d'avocat à hauteur de 3.908,40 € que le demandeur avait déclarés comme charges extraordinaires en frais d'obtention déductibles du revenu de la location et, d'autre part, il n'a pas retenu une note de frais et honoraires d'avocat du 12 février 2004 d'un montant de 850 € dans une affaire judiciaire « ... contre SODEXHO RESIDENCES SERVICES a.s.b.l. ».

En ce qui concerne tout d'abord la qualification par le bureau d'imposition des frais d'avocat comme frais d'obtention déductibles du revenu de la location, il ressort du dossier fiscal versé en cause que le demandeur a déposé comme annexes deux mémoires de frais et honoraires d'une étude d'avocats d'un montant de 2.509,82 € respectivement de 1.398,58 € concernant une affaire judiciaire ayant opposé le demandeur au syndicat de la copropriété de la résidence Fontaine II, sise à Luxembourg, 177, route d'Esch. Etant donné que ces frais se trouvent en rapport économique apparent avec la location de l'immeuble sis à Luxembourg, 177, route d'Esch, c'est à bon droit que le bureau d'imposition a qualifié leur montant total de $(2.509,82 + 1.398,58 =) 3.908,40$ € de frais d'obtention déductibles dans le cadre du revenu de la location de biens et qu'il n'a pas considéré ces frais comme charges extraordinaires tels que déclarés par le demandeur. L'argumentation du demandeur que ces frais ont été payés à un moment où il n'était déjà plus propriétaire de l'immeuble donné en location est sans incidence sur cette qualification.

Quant au refus du bureau d'imposition d'admettre la déduction d'un mémoire de frais et honoraires d'une étude d'avocats d'un montant de 850 € à titre de charges extraordinaires, il s'agit, d'après les explications du demandeur, d'un litige l'ayant opposé à l'a.s.b.l. SODEXHO RESIDENCES SERVICES au sujet des décomptes établis par le gestionnaire de la maison de retraite où séjournait sa défunte mère, Mme ..., ces factures n'ayant pas renseigné le détail des différents postes de frais de séjour, l'empêchant ainsi de déclarer ces frais comme charges extraordinaires dans le cadre des déclarations de l'impôt sur le revenu pour les années 1998 et 1999 de sa mère.

L'article 127 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) dispose en ses paragraphes (1) à (4) que :

« (1) Sur demande le contribuable obtient un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive.

(2) Le contribuable est censé avoir des charges extraordinaires lorsqu'il a des obligations qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune. Ne sont toutefois pas à prendre en

considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales.

(3) Une charge extraordinaire est inévitable au sens du présent article, lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales.

(4) Les charges extraordinaires réduisent la faculté contributive d'une façon considérable dans la mesure où elles dépassent les pourcentages de revenu [désignés au tableau faisant partie intégrante du paragraphe en question] ».

Pour qu'un contribuable puisse bénéficier d'un abattement, l'alinéa 1^{er} de l'article 127 précité pose trois conditions de fond qui doivent être remplies cumulativement, à savoir a) la charge doit être extraordinaire, b) elle doit être inévitable et c) elle doit réduire la faculté contributive du contribuable de façon considérable.

En ce qui concerne le caractère inévitable de la charge, l'alinéa 3 de l'article 127 LIR précité précise qu'une charge extraordinaire n'est à considérer comme inévitable que lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales.

Il s'ensuit qu'en l'espèce, si les frais de séjour de la mère du demandeur dans une maison de soins sont certes de nature à constituer des charges extraordinaires inévitables, auxquelles le demandeur ne peut se soustraire pour des raisons matérielles, juridiques et morales, il n'en va pas de même en ce qui concerne les frais d'avocat en relation avec un litige de contestations de factures opposant le demandeur au gestionnaire de la maison de retraite, étant donné qu'il ne ressort pas à suffisance des éléments soumis au tribunal par le demandeur que ces frais de procès ont été inévitables. Ladite dépense ne remplissant pas l'une des conditions de l'article 127 LIR, la prétention afférente du demandeur est à rejeter comme non fondée.

Il suit de ce qui précède que les montants retenus par le bureau d'imposition à titre de charges extraordinaires n'ont pas été énervés par les contestations du demandeur, de sorte que la prétention de ce dernier tendant à voir déduire en déduction de son revenu imposable le montant de 10.652,32 € en tant que charges extraordinaires est à écarter comme non fondée.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours sous analyse est partiellement justifié et que le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004 encourt la réformation en ce sens que les recettes de location sont à fixer au montant total de 867,62 €.

Au vu de l'issue au fond du litige et plus particulièrement du fait que le demandeur a succombé en majeure partie dans ses moyens, il y a lieu de faire masse des frais et de les imputer à raison de deux tiers au demandeur et d'un tiers à l'Etat.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004 entrepris, émis le 27 septembre 2006 à l'égard de Monsieur ..., dit que les recettes de location sont à fixer au montant total de 867,62 €, sans préjudice des autres modifications à l'imposition découlant ainsi de ce principe ;

renvoie dans cette mesure l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent aux fins d'exécution ;

déclare le recours non fondé pour le surplus ;

déclare le recours en annulation irrecevable ;

fait masse des frais et les impose à raison de deux tiers au demandeur et d'un tiers à l'Etat.

Ainsi jugé par :

M. Schroeder, premier juge,
M. Spielmann, premier juge,
Mme Gillardin, juge,

et lu à l'audience publique du 17 décembre 2007 par le premier juge Schroeder, en présence de M. Legille, greffier.

Legille

Schroeder